

# **CENNI AD ALCUNI PROFILI PROBLEMATICI DELLA TRANSAZIONE FISCALE**

*A cura di Pasquale Fabbrocini*

## **INDICE**

### **-PREMESSA**

#### **1. CENNI ALL'EVOLUZIONE ED ALLE FINALITA' DELL'ISTITUTO**

##### **1.1 BREVE QUADRO NORMATIVO**

##### **1.2 FINALITA' DELL'ISTITUTO**

#### **2. AMBITO APPLICATIVO DELL'ISTITUTO**

##### **2.1 AMBITO OGGETTIVO**

##### **2.2 LIMITAZIONI ALL'OPERATIVITA' DELLA TRANSAZIONE FISCALE**

#### **3. EFFETTI DELLA TRANSAZIONE FISCALE**

### **-BREVI CONCLUSIONI**

### **PREMESSA**

L'istituto della transazione fiscale, nel momento storico attuale, riveste una importanza accresciuta dalle difficoltà economiche delle imprese, che hanno determinato un aumento delle istanze di definizione concordataria delle posizioni debitorie: di conseguenza, anche i problemi applicativi connessi a tale istituto rivestono una scottante attualità.

Qui di seguito si tenterà, senza pretesa di esaustività, di esaminare, alla luce della dottrina e della giurisprudenza di merito, quali siano le principali criticità connesse alla concreta applicazione dell'istituto in commento.

Si ritiene opportuno, preliminarmente, evidenziare che i cennati problemi applicativi si originano anche dalla "*sedimentazione*" normativa da cui scaturisce l'assetto attuale della disciplina della transazione fiscale: pertanto si è ritenuto opportuno evidenziare brevemente l'evoluzione della *subiecta materia*.

Dall'evoluzione della disciplina in commento appare evidente che la soluzione dei principali problemi applicativi passa attraverso il corretto inquadramento sistematico della natura giuridica della transazione fiscale.

Infatti, come sarà chiaro tra breve, appare decisivo stabilire se la transazione fiscale costituisce un istituto autonomo, ovvero, sia un endoprocedimento all'interno del procedimento di concordato preventivo od accordo di ristrutturazione dei debiti e se, in tale ultimo caso, la transazione sia necessaria al fine di acconsentire alla *falcidia dei crediti*

erariali, ovvero, se possa configurarsi un concordato od accordo di ristrutturazione senza transazione fiscale.

In particolare, alla questione sulla necessari età o meno della transazione fiscale si connettono importanti problemi applicativi circa i suoi effetti: in particolare, dalla obbligatorietà dell'attivazione di tale istituto dipende, ad esempio, la sua portata effettuale sia sul versante delle condizioni in base alle quali disporre dell'obbligazione tributaria che su quello della definitività dei recuperi fiscali per gli anni interessati dall'accordo transattivo.

## **1. CENNI ALL'EVOLUZIONE ED ALLE FINALITA' DELL'ISTITUTO**

### **1.1 BREVE QUADRO NORMATIVO**

Come accennato in premessa, la disciplina della transazione fiscale ha presentato, fin da subito, molti profili di incertezza interpretativa, a causa, innanzitutto, del non perfetto inquadramento sistematico dell'istituto, ossia, delle incertezze in ordine alla sua necessaria collocazione all'interno di una delle procedure concorsuali ed, in ogni caso, in ragione del suo non perfetto coordinamento con la disciplina del concordato preventivo e degli accordi stragiudiziali: ciò ha implicato successivi ritocchi alla disciplina originaria dell'art. 182-ter in commento, che brevemente si richiamano nel seguito.

Va, innanzitutto, evidenziato che l'art. 16, comma 5, del D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169 ha introdotto la possibilità di proporre la transazione fiscale, oltre che nell'ambito della presentazione di un piano di concordato preventivo, anche nel corso delle trattative che precedono la stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis della legge fallimentare (nel prosieguo l.f.).

Inoltre, con l'art. 32, comma 5, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, il legislatore è nuovamente intervenuto sull'art. 182-ter L.F., estendendo l'oggetto della transazione fiscale ai crediti di natura contributiva (1) e prevedendo, fra l'altro, che il debito attinente all'imposta sul valore aggiunto non potesse essere oggetto di falcidia, ma soltanto di dilazione.

L'ultimo intervento normativo, in ordine temporale, sulla disciplina della transazione fiscale, è contenuto nell'art. 29, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, recante la manovra economica correttiva 2010.

L'intervento in parola ha avuto la finalità di calibrare l'istituto in commento, in quanto ne ha ristretto l'ambito oggettivo ed ha introdotto sanzioni penali, volte a contrastare un possibile utilizzo abusivo di tale istituto.

Infatti, come si illustrerà brevemente al parag. 2.2, oltre alla previsione che il debito relativo alle ritenute fiscali operate e non versate non può essere sottoposto a falcidia, il summenzionato provvedimento normativo è intervenuto anche sugli aspetti procedurali della transazione fiscale conclusa nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, rendendo più gravoso l'onere documentale a carico dell'impresa proponente e prevedendo la revoca della transazione, nel caso in cui il debitore non esegua, entro novanta giorni dalle scadenze

stabilite nell'accordo, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli Enti che gestiscono le forme di previdenza ed assistenza obbligatorie.

## 1.2 FINALITA' DELL'ISTITUTO

L'istituto della transazione fiscale è stato introdotto al fine di consentire all'impresa che versa in uno stato di crisi temporanea di concordare con l'Amministrazione finanziaria, alle condizioni e nel rispetto dei limiti imposti dalla legge, una ristrutturazione dei debiti tributari e contributivi, sia privilegiati che chirografari, attraverso un loro riscadenziamento in un periodo di tempo più lungo<sup>1</sup> (transazione fiscale dilatoria) oppure, nei casi di crisi finanziaria più grave, mediante una decurtazione del loro ammontare (transazione fiscale remissoria).

In sostanza, la transazione fiscale rappresenta lo strumento giuridico messo a disposizione dell'impresa in crisi al fine di coinvolgere anche l'Erario nel piano di risanamento proposto ai creditori, in sintonia con quello che è uno dei principi ispiratori della riforma delle procedure concorsuali: consentire la conservazione dell'impresa qualora vi siano concrete possibilità di un suo risanamento; a tale proposito, va osservato che, attraverso l'accettazione di una riduzione, ovvero di una dilazione del proprio credito, l'Erario può dare un contributo decisivo ai fini del risollevarlo dell'impresa in crisi, atteso che i debiti accumulati verso l'Amministrazione finanziaria hanno spesso una notevole incidenza sull'esposizione debitoria complessiva delle imprese.

## 2. AMBITO APPLICATIVO DELL'ISTITUTO

### 2.1 AMBITO OGGETTIVO

In merito all'ambito oggettivo della transazione fiscale, occorre evidenziare che il comma 1 del citato art. 182-ter, così come delineato dalla suddetta manovra correttiva del 2010, dispone che “... *il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento*”.

La formulazione letterale di tale norma non è molto chiara, poiché, dopo aver previsto che la proposta di transazione può riguardare i tributi “*limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo*”, aggiunge che “*se il credito tributario ... è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore...*”, riconoscendo così, implicitamente, la possibilità di pagamento parziale o dilazionato anche dei crediti tributari assistiti da privilegio.

---

<sup>1</sup> Si evidenzia che, in assenza di limiti specifici, la dilazione del debito tributario proposta in sede di transazione fiscale è ammessa anche oltre il limite massimo di settantadue rate mensili previsto in sede di riscossione dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973. In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella circ. 18 aprile 2008, n. 40/E, par. 5.7.

E' opinione condivisa che la locuzione sopra riportata rappresenti evidentemente un refuso<sup>2</sup>. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate<sup>3</sup>, privilegiando un'interpretazione teleologico-sistematica rispetto a quella letterale, ha affermato che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale sia i crediti chirografari che quelli privilegiati, a prescindere dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo degli stessi.

Inoltre, è stato ribadito dall'Agenzia delle Entrate, che, con riferimento ai crediti tributari privilegiati, si deve sempre verificare che il loro trattamento non sia deteriore rispetto a quello riservato a creditori di rango inferiore o aventi una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali, e che al credito tributario avente natura chirografaria non sia riservato un trattamento differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari<sup>4</sup>.

Va ulteriormente evidenziato che la falcidia dei crediti privilegiati di natura tributaria, nell'ambito del concordato preventivo, sottostà anche al limite previsto dall'art. 160, comma 2, della L.F., ai sensi del quale la proposta di concordato non può prevedere una percentuale di soddisfazione del credito privilegiato inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, mediante la liquidazione dei beni o diritti sui quali insiste la causa di prelazione.

È altresì importante evidenziare che la possibilità per l'imprenditore in crisi di proporre all'Amministrazione finanziaria una decurtazione e/o una dilazione delle pendenze fiscali non riguarda tutti i tributi. Infatti, possono essere oggetto di transazione (con le limitazioni che esamineremo brevemente fra poco) soltanto i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali, con la conseguenza che sono esclusi dall'istituto della transazione in esame tutti i tributi locali, quali, ad esempio, l'Ici, l'IMU, la Tarsu, la Tosap, l'imposta sulle pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. Sono altresì esclusi dall'accordo transattivo in parola i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, fra i quali sono certamente compresi i dazi doganali di pertinenza comunitaria, nonché, il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il diritto dell'U.E.<sup>5</sup>.

Non è, invece, esclusa dalla transazione con il Fisco l'Irap; si tratta infatti di un'imposta amministrata dall'Agenzia delle Entrate, pur essendo il suo gettito non destinato all'Erario<sup>6</sup>.

Occorre infine rilevare che l'art. 182-ter in commento comprende fra i debiti tributari suscettibili di transazione anche gli oneri accessori al tributo, cioè gli interessi, le indennità di mora nonché le sanzioni amministrative per violazioni tributarie.

## 2.2 LIMITAZIONI ALL'OPERATIVITA' DELLA TRANSAZIONE.

L'esclusione dall'ambito oggettivo della transazione fiscale dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, espressamente prevista dal comma 1 del più volte citato art. 182-ter, aveva sin dall'inizio dato vita ad un acceso dibattito dottrinale e

---

<sup>2</sup> Si veda, ex pluribus, M. Zanni e G. Rebecca, "La disciplina fiscale della transazione fiscale: un "cantiere" sempre aperto", in "Il Fisco", n. 39, 2010, pagg. 1-6299.

<sup>3</sup> **Si veda, amplius, la succitata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18/04/2008, parag. 4.2.**

<sup>4</sup> Si veda la citata Circolare n. 40 del 2008, parag. 4.2.6.

<sup>5</sup> In tal senso si veda la succitata Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40 del 2008, parag. 4.2.2.

<sup>6</sup> In tal senso si sono espressi anche M. Zanni e G. Rebecca, op. cit..

giurisprudenziale sulla riconducibilità dell'Iva entro l'alveo dei suddetti tributi e, quindi, sulla possibilità che detta imposta potesse costituire oggetto di negoziazione remissoria e/o dilatoria con il Fisco, nell'ambito della procedura di concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione dei debiti<sup>7</sup>. I dubbi derivavano essenzialmente dal fatto che una quota dell'Iva riscossa da ogni Stato membro costituisce risorsa propria dell'Unione Europea.

La dottrina maggioritaria e anche molti tribunali si erano espressi in senso favorevole alla possibilità di proporre, nell'ambito della transazione fiscale, un pagamento parziale del debito Iva, mentre l'Agenzia delle Entrate aveva assunto, in merito a tale problematica, una posizione piuttosto restrittiva, affermando che il debitore poteva proporre la falcidia o la dilazione soltanto con riferimento agli interessi e alle sanzioni concernenti la menzionata imposta<sup>8</sup>.

Su tale criticità, come si è detto al paragrafo 1.1, è intervenuto il legislatore che, con l'art. 32, comma 5, del citato D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, ha modificato il comma 1 dell'art. 182-ter in modo tale da escludere espressamente il debito Iva dai tributi falcidiabili, consentendone solo la dilazione. Nella relazione illustrativa al decreto legge appena citato viene chiarito che il divieto di falcidia dell'Iva è stato introdotto per evitare la violazione della normativa comunitaria, la quale vieta agli Stati membri di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica dei tributi aventi natura europea.

Come accennato, l'art. 29, comma 2, del sopra citato D.L. n. 78/2010, ha altresì precluso la falcidia del debito relativo alle ritenute fiscali operate dall'impresa debitrice in qualità di sostituto d'imposta, ma da questa non versate all'Erario.

Pertanto, anche per la restituzione di tali somme sarà possibile ottenere dall'Erario, al più, una dilazione del pagamento, senza nessuna possibilità di falcidia.

Vale la pena di precisare che tale limitazione non riguarda l'ipotesi in cui il sostituto d'imposta non abbia effettuato le ritenute alla fonte previste dalla legge. Si pensi, ad esempio, all'accertamento di pagamenti fuori busta a lavoratori dipendenti o di compensi in nero a lavoratori autonomi. In questi casi, si ritiene, resti ferma la possibilità di ottenere l'abbattimento del debito per le ritenute fiscali non operate.

Sebbene, nella relazione illustrativa della manovra correttiva sopra citata, il fondamento dell'esclusione delle ritenute dalla transazione fiscale remissoria sia stato individuato nelle analogie con l'imposta sul valore aggiunto, che renderebbero irragionevole una disparità di trattamento delle ritenute stesse rispetto a tale imposta, questo nuovo vincolo per la transazione fiscale sembra, in realtà, più una misura restrittiva finalizzata a non consentire al datore di lavoro disonesto, che applica le ritenute ai dipendenti ma le trattiene per se stesso, anche di beneficiare della riduzione del proprio debito, avente ad oggetto il versamento all'Erario delle somme indebitamente trattenute.

In sostanza, si ritiene che l'unico profilo di analogia tra l'IVA e le ritenute operate e non versate consista nel comune obbligo di rivalsa, ossia, possono entrambe dare luogo ad ipotesi di somme incamerate e non riversate all'Erario. Tuttavia, non deve essere sottovalutato che l'IVA è un tributo di derivazione europea ed il sistema di ritenute appartiene esclusivamente all'Ordinamento domestico.

---

<sup>7</sup> Tra i tanti, si veda: P. Vella, "Transazione facoltativa e trattamento IVA inderogabile", in "Il Fallimento", n. 2, 2012, pagg. 169 e ss..

<sup>8</sup> Si veda, *amplius*, Circolare Agenzia delle Entrate n. 40/E cit., paragrafo 4.2.1.

In ogni caso, si ritiene che la novella legislativa del 2008 abbia carattere ricognitivo per ambedue le fattispecie di tributi. In ordine all'IVA, tale carattere scaturisce dalla esclusione, ab origine, dall'ambito dei tributi falcidiabili, di quelli costituenti risorse proprie dell'U.E.; mentre, in ordine alle ritenute, il carattere ricognitivo della novella si ricava dal fatto che trattasi di somme trattenute e non riversate,: pertanto, una eventuale falcidia dell'obbligo di riversamento equivarrebbe all'attribuzione al sostituto d'imposta disonesto di una rendita fiscale.

### 3. GLI EFFETTI DELLA TRANSAZIONE FISCALE

In margine a questo breve excursus sulla transazione fiscale, si ritiene utile fare il punto sugli effetti ad essa riconducibili ed alle criticità lasciate aperte dalla disciplina vigente.

Orbene, la transazione fiscale, accanto all'effetto più volte menzionato di consentire al debitore/contribuente un pagamento parziale e/o dilazionato dei debiti di natura tributaria e contributiva, produce anche altri effetti "*naturali*" quali:

- la quantificazione certa delle passività fiscali oggetto di negoziazione remissoria e/o dilatoria (c.d. consolidamento della posizione fiscale del debitore), che si concretizza nelle certificazioni del debito tributario rilasciate dall'Ufficio e dall'Agente della riscossione;
- la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi transatti, effetto che l'art. 182-ter, comma 5, della L.F. collega all'omologazione del concordato.

Invero, la cristallizzazione del quantum della pretesa tributaria costituisce una peculiarità che contraddistingue l'Erario da tutti gli altri creditori concorrenti nell'ambito del piano di concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Infatti, in relazione a tutti i crediti diversi da quelli aventi natura tributaria o contributiva non è previsto un vero e proprio procedimento formale di verifica ed acclaramento della loro esistenza, tant'è che l'art. 176 della L.F., con riferimento al concordato preventivo, prevede espressamente che i crediti contestati possono essere ammessi provvisoriamente ai soli fini del voto e del calcolo delle maggioranze, senza che ciò possa influire sui giudizi circa l'esistenza dei crediti stessi, instaurati mediante le normali azioni di cognizione.

Con riferimento alla previsione della cessazione della materia del contendere, in relazione alle liti aventi ad oggetto i tributi transatti, si deve rilevare che, sebbene il tenore letterale dell'art. 182-ter, comma 5, della L.F. sembrerebbe fare riferimento alle sole liti già instaurate, cioè, già pendenti presso le Commissioni tributarie, la dottrina prevalente ritiene che detta disposizione si estenda anche alle liti soltanto potenziali, che potrebbero, cioè, sorgere in relazione ad atti di accertamento già emessi e per i quali sia ancora pendente il termine per l'impugnazione.

A tale profilo problematico se ne aggiunge un altro, relativo alla portata da attribuire al sopraccennato effetto di "*consolidamento*" delle pendenze tributarie/contributive, ossia, se la transazione possa produrre l'effetto di precludere, con riferimento ai tributi ed alle annualità dalla stessa considerati, ogni futura attività accertativa degli Uffici Finanziari. Si deve rilevare che la dottrina maggioritaria ritiene che il sopraccennato effetto di consolidamento implichi anche la suddetta preclusione alla futura attività accertativa<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> In tal senso, si vedano, ex pluribus: L. Tosi, "Il delicato rapporto fra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale", in "Giustizia tributaria", 2008, pag. 25; M. Pollio e P. Papaleo, "La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali", Ipsoa, 2007, pagg. 108 e ss..

Diversamente, l'Agenzia delle Entrate, ha affermato che è comunque possibile, relativamente ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della transazione fiscale, accertare eventualmente un credito tributario superiore rispetto a quello attestato nelle certificazioni tributarie ex art. 182-ter, comma 2, della L.F.: in sostanza, l'ulteriore attività accertativa non è preclusa anche se il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione è stato omologato dal Tribunale<sup>10</sup>.

Come accennato, la dottrina prevalente è, tuttavia, di parere contrario, ad esempio si è sostenuto che *“si deve ritenere che proprio il definitivo accertamento della pretesa tributaria costituisca l'elemento qualificante della procedura transattiva in esame. Se, dopo aver sottoscritto ed accettato la transazione fiscale, l'Amministrazione finanziaria conservasse – come ritiene l'Agenzia – un potere accertativo sui tributi transatti, allora, da un lato, non si capirebbe perché la legge preveda che l'Ufficio fiscale debba procedere ad una formale “certificazione” dell'ammontare del debito tributario; dall'altro, si dovrebbe concludere che, con riferimento al concordato preventivo, la transazione fiscale ex art. 182-ter della L.F. altro non è che un inutile appesantimento procedurale, dal momento che, nell'ambito della summenzionata procedura concorsuale, la possibilità di non pagare integralmente i creditori privilegiati (Erario compreso) è già contemplata dall'art. 160, comma 2, della medesima legge.”*<sup>11</sup>.

In conclusione, la dottrina dominante ha connesso la questione concernente la preclusione della futura attività accertativa, quale effetto naturale della transazione fiscale, alla circostanza della necessità o meno della transazione medesima nell'ambito del concordato preventivo od accordo di ristrutturazione, in quanto, come sopra esposto, a parere di detta dottrina, in ipotesi di disconoscimento del suddetto effetto preclusivo, la transazione fiscale sarebbe soltanto un appesantimento delle procedure concorsuali nelle quali, eventualmente, si inserisce.

## **BREVI CONCLUSIONI**

In base a quanto succintamente esposto, si ritiene di potere formulare alcune semplici considerazioni di sintesi.

In primo luogo, come si è detto al paragrafo 3, la questione della portata effettuale della transazione fiscale è stata posta in relazione alla natura autonoma o dipendente della procedura transattiva rispetto alle procedure concorsuali.

Tanto considerato, relativamente alla qualificazione giuridica della transazione fiscale si deve rilevare che, secondo la giurisprudenza e la dottrina prevalenti, essa ha una natura dipendente da quella del concordato preventivo o dagli accordi di ristrutturazione, ossia, non può sussistere transazione fiscale senza concordato od accordo di ristrutturazione: pertanto, si ritiene di potere concludere che la transazione fiscale sia destinata, esclusivamente, ai soggetti fallibili (art. 1 l.f.)<sup>12</sup>.

Ciò posto, come si è detto, emerge un problema ulteriore e cioè se possa sussistere una delle due prefate procedure concorsuali senza transazione fiscale, ossia, se quest'ultima sia necessaria o meno, al fine di dare luogo alla falciatura dei crediti tributari e contributivi.

---

<sup>10</sup> In tal senso si è espressa la più volte citata Circolare n. 40/E del 2008, al paragrafo 5.2.

<sup>11</sup> In tal senso, si sono espressi M. Zanna e G. Rebecca, op. cit..

<sup>12</sup> Tale è anche l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con la citata Circolare n. 40/E, paragrafo 4.1.

Come detto al paragrafo 3, la dottrina e la giurisprudenza prevalenti attribuiscono carattere non necessario all'istituto in parola, ritenendolo indispensabile solo al fine del manifestarsi dell'effetto del "*consolidamento*" delle pendenze fiscali e contributive.

In sostanza, a parere della dottrina e della giurisprudenza prevalenti, il debitore/contribuente che accede ad una procedura di concordato preventivo non ha l'obbligo, ma solo la facoltà, di attivare la procedura della transazione fiscale.

Tale attivazione non avrebbe lo scopo di procedimentalizzare la formazione della volontà dell'Amministrazione Finanziaria in ordine alla remissione dei crediti erariali e, quindi, non sarebbe richiesta in ragione dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, bensì, la transazione si renderebbe necessaria solo quanto il contribuente intenda ottenere l'ulteriore obiettivo del consolidamento della propria posizione fiscale e contributiva.

Pertanto, diviene decisivo stabilire cosa si intenda per "*consolidamento*".

Sia l'Agenzia delle Entrate che la dottrina e la giurisprudenza prevalenti concordano nel ritenere che tale effetto si sostanzia, innanzitutto, nella quantificazione certa delle passività fiscali oggetto di negoziazione remissoria e/o dilatoria, che si concretizza nelle certificazioni del debito tributario rilasciate dall'Ufficio e dall'Agente della riscossione; inoltre, la transazione produce la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi transatti, effetto che l'art. 182-ter, comma 5, della L.F. connette all'omologazione del concordato.

Come detto al summenzionato paragrafo 3, la dottrina e la giurisprudenza prevalenti ritengono, condivisibilmente, che tale effetto definitorio si estenda anche alle liti potenziali, ossia, agli atti impositivi notificati e per i quali siano ancora pendenti i termini per l'impugnazione, ma che non si estenda alle pretese erariali già consolidate e per le quali siano pendenti, semplicemente, liti concernenti gli atti della conseguente riscossione.

Tuttavia, le citate dottrina e giurisprudenza si spingono nell'affermare che, con riferimento ai tributi ed alle annualità oggetto di transazione, sarebbe preclusa ogni ulteriore attività accertativa: tale orientamento non si ritiene condivisibile, come anche sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con la più volte citata Circolare n. 40 del 2008, per le ragioni che brevemente si illustreranno.

Prima di entrare nel merito di tale ultimo profilo, si desidera prendere, sommessamente, posizione rispetto ai sopra riportati orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in ordine alla natura della transazione, da cui, come detto, dipende la corretta definizione del suo ambito effettuale.

Appare indubbio che la transazione fiscale si inquadra sempre in un concordato od accordo di ristrutturazione, prova ne è, tra l'altro, la previsione per la quale la cessazione della materia del contendere è subordinata alla omologazione del concordato (art. 182-ter, comma 5, l.f.).

Ma ciò che si ritiene maggiormente rilevante ai fini della suddetta tesi è la collocazione sistematica della disciplina dell'istituto de quo, contenuta all'art. 182-ter della l.f., ossia, contenuta al Titolo III, ("Del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione"), Capo V ("Dell'omologazione e dell'esecuzione del concordato preventivo. Degli accordi di ristrutturazione di debiti").

Tuttavia, in contrario avviso alla giurisprudenza ed alla dottrina prevalenti, si ritiene che la transazione sia sempre necessaria, al fine di procedimentalizzare la volontà amministrativa.

Infatti, ancorché il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria sia oramai superato, la possibilità di disporre di siffatta obbligazione passa attraverso il rispetto



di specifiche procedure, atte a preservare gli interessi sottesi, che hanno natura pubblicistica: in sostanza, si ritiene che al fine di falciare un credito tributario sia sempre necessario dare evidenza, mediante un'apposita procedura, agli interessi pubblici, a cui anche una rinuncia della pretesa erariale deve sottendere.

Prova di ciò è costituita dalla positivizzazione delle procedure dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale ed anche della transazione fiscale.

D'altra parte, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, nella prefata Circolare n. 40 del 2008 al par. 5.5, l'eventuale diniego alla transazione deve essere fatto rilevare già come eccezione in sede di adunanza dei creditori ed, in via subordinata, sottoforma di opposizione all'omologazione del concordato: tale soluzione risolve i problemi sollevati dalla dottrina in merito al fatto che se si affermasse la necessità della transazione fiscale si porrebbe l'A.F. in una posizione di favor rispetto agli altri creditori, attribuendole una sorta di diritto di veto al concordato.

Sulla base di tale inquadramento sistematico della transazione fiscale, si ritiene, in contrario avviso alle citate dottrina e giurisprudenza, che il prefato effetto del "*consolidamento*" non pregiudichi la futura attività accertativa dell'Amministrazione Finanziaria.

Infatti, posto che la necessità di ricorrere alla transazione fiscale si riconduce al principio della necessaria procedimentalizzazione dell'azione amministrativa, quale garanzia degli interessi pubblici sottesi, appare evidente che la ratio dell'istituto de quo non può essere assorbita dall'obiettivo del debitore/contribuente di sottrarsi alla futura attività accertativa.

D'altra parte, la transazione fiscale opera in un ambito riscossivo, ossia, opera nei confronti di obbligazioni tributarie e contributive già costituite al momento della sua efficacia, ma non può estendere i propri effetti rispetto ad obbligazioni non ancora costituite.

Ancora con riferimento alla valenza della transazione fiscale, si ritiene, in adesione a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la citata Circolare n. 40 del 2008, par. 5.5, che, in ipotesi di concordato preventivo, l'accoglimento od il rigetto della proposta transattiva da parte dell'Agenzia predetta o dall'agente della riscossione, deve sostanziarsi in un voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori.

Insomma, si ritiene che l'attivazione della transazione fiscale, sempre necessaria al fine di dare evidenza agli interessi pubblici, non vada a stravolgere la natura concorsuale della procedura concordataria ed il carattere "*collegiale*" dell'approvazione della relativa proposta, che avviene ad opera di un organo collegiale che decide con le maggioranze previste e le cui deliberazioni sono vincolanti per i dissenzienti.

Prova di ciò è costituita dalla previsione dell'art. 182-ter, comma 4, l.f., che prevede espressamente che l'adesione od il dissenso degli Uffici Finanziari, formatosi secondo la procedura della transazione fiscale, si deve tradurre nel voto favorevole o contrario in sede di adunanza dei creditori e che di tale voto deve essere data evidenza nel verbale delle suddette adunanze, redatto ai sensi dell'art. 178, comma 1, l.f..

Pertanto, conclusivamente, si ritiene che il carattere obbligatorio della transazione fiscale, diversamente da quanto sostenuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalenti, non implichi alcuna violazione della graduazione delle cause legittime di prelazione e non precluda la futura attività accertativa degli Uffici Finanziari.